



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 30.09.21

Αριθμός απόφασης: **2893**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (**ΦΕΚ Β 984-12.03.2021**), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, ΤΚ: κατά:

α) Της υπ' αρθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 καθώς και της από 22/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

β) Της υπ' αρθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την Φορολογική Περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και της από 22/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

γ) Της από 8.10.2020 Έκθεσης Ελέγχου της ΥΔΔΕ, Υποδιεύθυνση Τρίπολης

δ) Της από 29.12.2020 βεβαίωσης οικ. Έτους 2015 αρχικού ποσού 33.807 μετά των προσαυξήσεων αυτού

ε) Των από 28.12.2020 βεβαίωσης ΦΠΑ 2014 αρχικού ποσού 7.119,80 € και με ίδια ημερομηνία 2.135,90 € μετά των προσαυξήσεων τους και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα

4. Τις:

α) υπ' αρθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 καθώς και την από 22/12/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

β) υπ' αρθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την Φορολογική Περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και την από 22/12/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

γ) από 8.10.2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΔΔΕ, Υποδιεύθυνση Τρίπολης

δ) από 29.12.2020 βεβαίωση οικ. Έτους 2015 αρχικού ποσού 33.807 μετά των προσαυξήσεων αυτού

ε) από 28.12.2020 βεβαίωσης ΦΠΑ 2014 αρχικού ποσού 7.119,80 € και με ίδια ημερομηνία 2.135,90 € μετά των προσαυξήσεων τους των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα: Η ΥΕΔΔΕ Πάτρας Υποδιεύθυνση Α΄, Τμήμα προληπτικών ελέγχων Τρίπολης με τις υπ΄ αρθ΄/...../19 και/...../19 εντολές μερικού ελέγχου διενήργησε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) για την φορολογική περίοδο 2014 στην ως άνω προσφεύγουσα επιχείρηση για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε την από 08.10.20 έκθεση μερικού ελέγχου την οποία διαβίβασε με το υπ΄ αρθ΄ πρωτ./20 διαβιβαστικό έγγραφό της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ από την οποία εδράζεται η υπ΄ αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ για την φορολογική περίοδο 01.01.14 – 31.12.14 για μη έκδοση απροσδιορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων εσόδων, τουλάχιστον 1224 παραστατικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 95.431,67 € πλέον ΦΠΑ ποσού 21.949,28 €, ήτοι συνολικής αξίας 117.380,95 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 § 1 & 4 του ν.4093/12(ΚΦΑΣ)

Στην συνέχεια με βάση την υπ΄ αρθ./20 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, συντάχθηκαν οι από 22.12.20 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι:

α) υπ΄ αρθ΄/20 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ποσού 29.487,51 €, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 8.846,25 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.320,32 €, ήτοι συνολικό ποσό 42.654,08 €.

β) υπ΄ αρθ΄/20 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.14-31.12.14 με την οποία καταλογίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 7.119,80 €, πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 2.135,94 €, ήτοι συνολικό ποσό 9.255,74 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

- 1) Ακυρότητα αμφοτέρων των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φ.ε και φπα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και κατ' ουσίαν παράβασης διάταξης νόμου. Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε παρέλαβε με οποιονδήποτε τρόπο (ηλεκτρονικό ή ταχυδρομικό) το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.
- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου όσον αφορά τον διορθωτικό φόρο εισοδήματος. Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου απαιτείται η κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης και δεν αρκεί απλώς η έκδοση αυτής. Ως εκ τούτου, κρίσιμη ημερομηνία για την διακοπή της παραγραφής αποτελεί η ημερομηνία κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξης στον ελεγχόμενο και όχι η ημερομηνία έκδοσης αυτής.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου όσον αφορά τον ΦΠΑ. Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το Δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την εντεύθεν βεβαίωση ΦΠΑ εις βάρος του, παρεγράφη την 31/12/2019. Επίσης ισχυρίζεται ότι κατά παράβαση συνταγματικών διατάξεων στερήθηκε του δικαιώματος άμυνας (20 παρ. 1 Σ) καθώς και του δικαιώματος του αναφέρεσθαι στις αρχές (10 παρ. 1 Σ).
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν άνευ νομίμου αιτίας, κατά «πλάνη περί τα πράγματα» χωρίς να λάβουν υπόψη τους την ιδιαιτερότητα της φύσης του ελεγχόμενου προϊόντος (καύσιμο – αέριο) καθώς και τις συνθήκες αποθήκευσης – μεταφοράς του (υγραερίου κίνησης), που λόγω των αυξομειώσεων της θερμοκρασίας αλλάζει και ο όγκος του.
- 5) Ο κατά προσέγγιση εξωλογιστικός υπολογισμός των μη εκδοθέντων στοιχείων στη χρήση 1/1/2014 έως τις 31/12/2014, είναι αόριστος και καταχρηστικός καθότι οι προσβαλλόμενες πράξεις βασίστηκαν σε αόριστο εξωλογιστικό υπολογισμό αυτών στην από 08/10/2020 έκθεση ελέγχου, στον οποίο δεν ελήφθησαν υπόψη οι ειδικότερες πραγματικές συνθήκες που επικρατούσαν την περίοδο αυτή, στην περιοχή όπου διατηρεί ο προσφεύγων την επιχείρησή του.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα

οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε παρέλαβε με οποιονδήποτε τρόπο (ηλεκτρονικό ή ταχυδρομικό) το με αριθμό/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ούτε ποτέ ειδοποιήθηκε ή με κάποιο τρόπο παρέλαβε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ γι' αυτό η έκδοση αυτών είναι μη νόμιμη καθότι δεν του κοινοποιήθηκε το με αριθμό/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) του ν. 4174/13 ορίζονται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου» και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

3. Η προθεσμία της παρ. 1 του άρθρου 28, της παρ. 2 του άρθρου 28Α και της παρ. 4 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 για τη διατύπωση από τον φορολογούμενο απόψεων ή αντιρρήσεων σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμου, αναστέλλεται έως την 31η Μαΐου 2020. Οι προθεσμίες των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 σχετικά με πληροφορίες, αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων ή άλλα έγγραφα που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο ελέγχου, αναστέλλονται έως την 31η Μαΐου 2020. Η αναστολή της παρούσας καταλαμβάνει και τις προθεσμίες που δεν είχαν εκπνεύσει κατά την 11η Μαρτίου 2020".

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του

φορολογούμενου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, το Σημείωμα του άρθρου 28 ν.4174/13 έχει ενημερωτικό χαρακτήρα με το οποίο γνωστοποιούνται οι διαπιστώσεις του ελέγχου στον ελεγχόμενο και είναι πράξη που αποτελεί εκτελεστό τίτλο που παράγει έννομα αποτελέσματα.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **45 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

..... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,».

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β... γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση το με αριθ. πρωτ./20 Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, που εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συνημμένο τον με αριθ./...../20 Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος και τον με αριθ./...../20 Προσωρινό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα, κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών τίτλων - πράξεων των φορολογικών αρχών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **36 (Παραγραφή)** του **ν.4174/13** ορίζονται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

«Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

«(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.»

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

«δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή.

Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν.»

«ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63B ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63B, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

"27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης".

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

"11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί"

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 (παραγραφή) του ν.2859/00 (περί ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/5.11.2020** Απόφαση του κ. Διοικητή της ΑΑΔΕ «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το ζήτημα της έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών παραγραφής» ορίζεται ότι:

«2. Με τις υπ' αρ. 759/2019 και 716/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης καθώς και την υπ' αρ. 734/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, κατά την οποία η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου διακόπτεται με την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, διότι οδηγεί σε επιμήκυνση της παραγραφής και αντίκειται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Περαιτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, οι οποίες ισχύουν για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις και φορολογικές υποχρεώσεις από την, κατά περίπτωση, έναρξη ισχύος του Κώδικα, αναφέρονται σε προθεσμίες παραγραφής εντός των οποίων πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού του φόρου. Δηλαδή κατά τις προαναφερόμενες αυτές διατάξεις, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων και περαιτέρω η κοινοποίηση δεν αποτελεί προϋπόθεση για την τελείωση της έκδοσης αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω και μέχρι να επιλυθεί το εν λόγω ζήτημα από το Συμβούλιο της Επικρατείας, καλούνται οι Προϊστάμενοι των Υπηρεσιών, στους οποίους απευθύνεται το παρόν, όπως παρακολουθούν τον χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων διασφαλίζοντας, ανεξαρτήτως της χρήσης που αυτές αφορούν, την αμελλητί κοινοποίησή τους εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση, μέχρι 31/12 του εν λόγω έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με το πιστοποιητικό αναρτήσεων του taxisnet προκύπτει αφ' ενός ότι η Φορολογική Αρχή ανήρτησε ηλεκτρονικά τις πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της ελεγχόμενης χρήσης 2014 την 23.12.20 και ώρα 08:57:05 για τις οποίες ο προσφεύγων έκανε ανάγνωση έλαβε γνώση την 24.12.20 και ώρα 12:21:11, αφ' ετέρου η Φορολογική Αρχή προέβη σε αποστολή αυτών μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) την 23.12.20 και ώρα 09:00:21

Επειδή, εν προκειμένω το ελεγχόμενο έτος φορολογίας είναι το 2014 οι δηλώσεις του οποίου υποβάλλονται εντός του έτους 2015, το Δημόσιο έχει δικαίωμα για κοινοποίηση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μέχρι την 31^η 12^{ου} 2020.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για παραγραφή του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του έτους 2014 δεν γίνονται δεκτοί ως κατά νόμο και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες εκδόθηκαν επί τη βάσει της παρεπόμενης κρίσης της μη έκδοσης τουλάχιστον χιλίων διακοσίων είκοσι τεσσάρων (1.224) Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 95.431,67 €, πλέον ΦΠΑ ποσού 21949,28 €, ήτοι συνολικής αξίας 117.380,95 € για τα οποία συντάχθηκε μεταξύ των άλλων από τη Α΄ Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) της ΥΕΔΔΕ Πάτρας Αττικής, η από 08-10-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., στην συνέχεια της οποίας εκδόθηκε η υπ΄ αριθ./20 Π.Ε.Π. Κ.Β.Σ., από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, για την οποία ο προσφεύγων άσκησε την υπ΄ αριθ./07.12.20 ενδικοφανή προσφυγή συνέπεια της οποίας εκδόθηκε η υπ΄ αριθ΄ 1496/21 Απόφαση της Δ.Ε.Δ. η οποία απορρίφθηκε.

Επειδή, η ανωτέρω παράβαση αφορά την ίδια διαχειριστική περίοδο, για την οποία εκδόθηκαν οι κρινόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ ορθά ελήφθησαν υπόψιν από τον έλεγχο για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων και τον προσδιορισμό της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης κατά της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων δεν γίνονται δεκτοί ως κατά νόμο και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο κατά προσέγγιση εξωλογιστικός υπολογισμός των μη εκδοθέντων στοιχείων από 1/1/2014 έως 31/12/2014, είναι αόριστος, καταχρηστικός βασιζόμενος σε εσφαλμένους μαθηματικούς υπολογισμούς, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ειδικότερες πραγματικές συνθήκες που επικρατούσαν την περίοδο αυτή στην περιοχή όπου διατηρεί ο προσφεύγων την επιχείρησή του.

Επειδή, στην από 08.10.2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις αναγράφεται με πληρότητα και σαφήνεια ο τρόπος υπολογισμού των λίτρων υγραερίου κίνησης για το οποίο δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο από τον προσφεύγοντα και της αξίας του για την ελεγχόμενη χρήση 2014.

Για τον προσδιορισμό της λιανικής τιμής διάθεσης του Υγραερίου για κάθε μέρα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις τιμές διάθεσης από τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης της ελεγχόμενης οντότητας αλλά και τις τιμές που έχουν αναγγελθεί. Όσον αφορά τα πωληθέντα λίτρα που έχουν διατεθεί έχουν καταγραφεί στους μετρητές ολικής καταγραφής τα οποία είναι πραγματικά. Ο δε υπολογισμός αυτών αναλύεται λεπτομερέστερα στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για την ελεγχόμενη χρήση 2014.

Ο τρόπος υπολογισμού έγινε σύμφωνα με τις υπολογισθείσες από τον έλεγχο, για κάθε περίοδο, πωλήσεις που έγιναν από τους μετρητές, με βάση τους οποίους πραγματοποιείται κάθε πώληση και πληρωμή, καθώς δεν είναι δυνατόν να γίνονται πωλήσεις χωρίς να υπάρχει η ανάλογη ζήτηση και προμήθεια αυτών των ποσοτήτων.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για κατά προσέγγιση αόριστο και καταχρηστικό εξωλογιστικό υπολογισμό από την Φορολογική Αρχή των μη εκδοθέντων στοιχείων από 1/1/2014 έως τις 31/12/2014, δεν γίνονται δεκτοί ως κατά νόμο και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22.12.20 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από 29-01-21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

α) την **επικύρωση** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

β) Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την Φορολογική Περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

A) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	29.487,51 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	8.846,25 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.320,32 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.654,08 €

B) ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	7.119,80 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 Α ΚΦΔ	2.135,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.255,74 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος
του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.